STAATSCOURANT
Officiële uitgave van het Koninkrijk der Nederlanden sinds 1814.
Nr. 65896
21 december
2016

Beleidsregels van de Minister van Economische Zaken van 30 november 2016, nr. WJZ/16138270, houdende vaststelling van de beleidsregels omtrent het omzetten van S&O-verklaringen (Beleidsregels omzetten S&O-verklaringen)

De Minister van Economische Zaken,

Gelet op artikel 30, tweede lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen;

Besluit:

Artikel 1

In deze beleidsregels wordt verstaan onder:
minister: Minister van Economische Zaken;
omzettingsverzoek: verzoek om één of meer S&O-verklaringen die op naam van de overdragende S&O-inhoudingsplichtige zijn afgegeven, over te dragen aan een overnemende S&O-inhoudingsplichtige;
overdragende S&O-inhoudingsplichtige: S&O-inhoudingsplichtige wiens S&O-verklaring wordt overgedragen;
overnemende S&O-inhoudingsplichtige: S&O-inhoudingsplichtige die het verzoek doet om een S&O-verklaring overgedragen te krijgen;
wet: Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

Artikel 2

1. Een overnemende S&O-inhoudingsplichtige kan met een beroep op artikel 30, tweede lid, van de wet juncto artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een omzettingsverzoek indienen bij de minister.

2. Een omzettingsverzoek heeft betrekking op de overdracht van de gehele S&O-verklaring.

Artikel 3

De minister kan een omzettingsverzoek goedkeuren indien:
a. sinds het tijdstip van afgifte van de S&O-verklaring niet meer dan vijf jaren zijn verstreken;
b. de S&O-verklaring betrekking heeft op een periode vallende binnen het kalenderjaar 2016 of later;
c. er sprake is van:
   1.° een overgang onder algemene titel, zoals een fusie als bedoeld in artikel 309 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek of splitsing als bedoeld in artikel 334a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek,
   2.° een overdracht waarbij alle rechten en plichten van de overdragende S&O-inhoudingsplichtige zijn overgegaan op een met de overdragende S&O-inhoudingsplichtige verbonden overnemende S&O-inhoudingsplichtige in de zin van artikel 10a, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964,
   3.° een overdracht waarbij alle speur- en ontwikkelingswerkzaamheden en, indien van toepassing, de kosten en uitgaven zijn overgegaan op een met de overdragende S&O-inhoudingsplichtige verbonden overnemende S&O-inhoudingsplichtige in de zin van artikel 10a, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, of
   4.° de onderneming van de overdragende S&O-inhoudingsplichtige met toepassing van artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt omgezet in de vorm van een door een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gedreven onderneming;
d. de overnemende S&O-inhoudingsplichtige geen S&O-verklaringen heeft ontvangen die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op dezelfde periode als de periode waarop het omzettingsverzoek ziet; en
e. de overnemende S&O-inhoudingsplichtige kan aantonen dat hij de speur- en ontwikkelingswerkzaamheden heeft verricht en, indien van toepassing, de kosten en uitgaven heeft gerealiseerd waarvoor de S&O-verklaring is afgegeven.

Artikel 4

1. Een omzettingsverzoek is gemotiveerd en gaat vergezeld van de volgende gegevens:
   a. een omschrijving en eventuele bewijsstukken van de organisatorische wijziging, bedoeld in artikel 3, onderdeel c, en
   b. indien sprake is van een overdragende S&O-inhoudingsplichtige die nog niet is opgehouden te bestaan: een schriftelijk bewijs dat de overdragende S&O-inhoudingsplichtige instemt met het omzettingsverzoek.

2. De minister kan de overnemende S&O-inhoudingsplichtige om aanvullende gegevens en bescheiden vragen.

Artikel 5

1. De minister beslist binnen acht weken na ontvangst van het omzettingsverzoek.

2. De minister kan de beslissing eenmaal voor ten hoogste acht weken verdagen. Van de verdaging wordt schriftelijk mededeling gedaan.

3. Tegen een besluit als bedoeld in het eerste lid is geen bezwaar of beroep mogelijk.

Artikel 6

1. Indien het omzettingsverzoek wordt goedgekeurd, wordt de door de overdragende S&O-inhoudingsplichtige ingediende aanvraag voor de S&O-verklaring geacht namens de overnemende S&O-inhoudingsplichtige te zijn gedaan.

2. Bij de beoordeling van het omzettingsverzoek wordt getoetst of de overnemende S&O-inhoudingsplichtige voor de periode waarop de over te dragen S&O-verklaring ziet, recht heeft of zou hebben gehad op:
   a. de vermeerdering van het percentage, bedoeld in artikel 23, derde lid, van de wet, voor zover dit niet uitgaat boven de in hetzelfde lid vermelde drempel;
   b. de forfaitaire wijze van berekening van het bedrag aan kosten en uitgaven, bedoeld in artikel 23, vierde lid, onderdeel b, van de wet, dan wel het bedrag aan kosten en uitgaven, bedoeld in artikel 23, derde lid, onderdeel b, van de wet;
   c. het gemiddelde uurloon, bedoeld in artikel 23, vijfde lid, van de wet;
   d. het percentage, bedoeld in artikel 23, zevende lid, eerste volzin, van de wet.

3. Alle rechten en plichten met betrekking tot de overgedragen S&O-verklaring, na een eventuele aanpassing als bedoeld in het tweede lid, zijn van toepassing op de overnemende S&O-inhoudingsplichtige.

Artikel 7

Deze beleidsregels treden in werking met ingang van 1 januari 2017.

Artikel 8

Deze beleidsregels worden aangehaald als: Beleidsregels omzetten S&O-verklaringen.

Deze beleidsregels zullen met de toelichting in de Staatscourant worden geplaatst.

’s-Gravenhage, 30 november 2016

De Minister van Economische Zaken,
H.G.J. Kamp

TOELICHTING

I. Algemeen

Op grond van artikel 30, tweede lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA) kan de Minister van Economische Zaken (hierna: de minister) bij de uitvoering van deze wet de hardheidsclausule uit artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr) toepassen. Deze hardheidsclausule is bedoeld voor die gevallen waarin onverkorte toepassing van de wet leidt tot onbillijkheden van overwegende aard. Met deze beleidsregels is vastgelegd dat een beroep op de hardheidsclausule gedaan kan worden om in bijzondere gevallen de S&O-verklaring die achteraf bezien door de verkeerde S&O-inhoudingsplichtige is aangevraagd alsnog over te dragen aan de juiste S&O-inhoudingsplichtige. In deze beleidsregels is opgenomen hoe een verzoek tot omzetting van de S&O-verklaring gedaan kan worden en welke factoren bij de beoordeling van een dergelijk verzoek in acht worden genomen.

Met de in de WVA opgenomen S&O-afdrachtvermindering (ook wel bekend onder de naam WBSO) kan een S&O-inhoudingsplichtige gedurende het kalenderjaar via zijn aangifte loonheffingen een deel van de kosten voor speur- en ontwikkelingswerk compenseren.

Met ingang van 1 januari 2006 is de WVA in die zin aangepast dat het regime voor indiening van aanvragen is geflexibiliseerd voor S&O-inhoudingsplichtigen. Aanvragen om toepassing van S&O-afdrachtvermindering kunnen het hele jaar worden ingediend met een maximum van drie keer per kalenderjaar. Door deze flexibiliteit is rekening gehouden met het feit dat zich bij S&O-inhoudingsplichtige ondernemingen organisatorische wijzigingen kunnen voordoen in het kalenderjaar.

Tot 2016 was de S&O-afdrachtvermindering alleen gericht op de S&O-loonkosten. In 2012 is de Research en Development Aftrek (RDA) geïntroduceerd. Hiermee werd het mogelijk om niet alleen loonkosten voor speur- en ontwikkelingswerkzaamheden van S&O-inhoudingsplichtigen fiscaal te stimuleren via de WVA, maar ook om de daarbij behorende kosten en uitgaven fiscaal te stimuleren via de RDA (die was opgenomen in artikel 3.52a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en het Besluit RDA). Met de RDA kon een belastingplichtige na afloop van het kalenderjaar via zijn aangifte inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting een bedrag ten laste van de winst brengen. Per 1 januari 2016 is de RDA voor de S&O-inhoudingsplichtige samengevoegd met de S&O-afdrachtvermindering. Daardoor vallen kosten en uitgaven voor speur- en ontwikkelingswerkzaamheden voor de S&O-inhoudingsplichtige per 2016 geheel onder de reikwijdte van de WVA.

Sinds de inwerkingtreding van de RDA in 2012 is het financiële belang dat samenhangt met de S&O-verklaring toegenomen. Zeker sinds de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering in 2016, is dit directe financiële belang groot. De S&O-inhoudingsplichtige kan sinds de integratie immers niet alleen het fiscale voordeel op loonkosten maandelijks met de loonheffing verrekenen, maar ook het voordeel op kosten en uitgaven. Een volledige correctie van één of meerdere S&O-verklaringen, als gevolg van een aanvraag die achteraf bezien door de verkeerde inhoudingsplichtige is gedaan, betekent dat de ondernemer de al verrekende fiscale ondersteuning alsnog terug moet betalen. Dit kan dermate grote financiële consequenties hebben, dat onverkorte toepassing van de wet leidt tot onbillijkheden van overwegende aard. Bij de invoering van het flexibele aanvraagregime in 2006 is weliswaar onderkend dat een verkeerde aanvraag voor enkele S&O-inhoudingsplichtigen ongunstig zou kunnen uitvallen, maar niet dat de financiële consequenties daarvan dermate groot zouden kunnen zijn. De wetgever heeft destijds immers niet kunnen voorzien in de introductie van de RDA en de integratie daarvan met de S&O-afdrachtvermindering.

Overigens zullen de financiële belangen die samenhangen met de S&O-verklaring komende jaren verder toenemen. Zo wordt de S&O-verklaring per 2017 verplicht gesteld om in aanmerking te komen voor de Innovatiebox. Een verkeerd aanvragen van de S&O-verklaring kan daarmee steeds verdergaande financiële consequenties hebben. Met ingang van 2017 kan daarom een beroep op de hardheidsclausule worden gedaan, voor die gevallen vanaf 2016 dat de S&O-verklaring achteraf bezien door de verkeerde S&O-inhoudingsplichtige is aangevraagd.

Omdat het zeer uitzonderlijke gevallen betreft die lastig zijn af te bakenen, kan de mogelijkheid van omzetting (nog) niet wettelijk vastgelegd worden. Daarom is er voor gekozen een beroep op de hardheidsclausule, op basis van deze beleidsregel, mogelijk te maken voor het omzetten van S&O-verklaringen. De beleidsregel wordt regelmatig geëvalueerd en waar nodig aangepast. Wanneer er een bestendig en duidelijk omlijnd beleid is voor het omzetten van S&O-verklaringen, zal dit beleid wettelijk worden vastgelegd.

Voor de S&O-belastingplichtige is deze beleidsregel overigens niet van toepassing, omdat al in 1999 een voorziening is getroffen voor de situaties waarin een S&O-belastingplichtige zijn onderneming inbrengt in een BV (zie het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 21 november 2000, CPP2000/2119M).

II. Artikelen

Artikel 2

Er kan, met een beroep op de hardheidsclausule, aan de minister een verzoek worden gedaan om een S&O-verklaring over te dragen aan de overnemende S&O-inhoudingsplichtige. Het verzoek moet worden gedaan door de overnemende S&O-inhoudingsplichtige. Er kan alleen een omzettingsverzoek worden gedaan om de gehele S&O-verklaring op naam te zetten van de overnemende S&O-inhoudingsplichtige. Het splitsen van de S&O-verklaring is niet mogelijk.

Artikel 3

Het omzettingsverzoek wordt alleen gehonoreerd indien er voldaan is aan een aantal voorwaarden. Zo wordt een omzettingsverzoek alleen gehonoreerd als er niet meer dan vijf jaar is verstreken sinds de eerste S&O-verklaring is afgegeven waarop het verzoek ziet (onderdeel a). Hiermee wordt aangesloten bij de termijn voor het opleggen van een naheffing uit artikel 20, derde lid, Awr, en worden de uitvoeringslasten beperkt.

Ten tweede moet het omzettingsverzoek betrekking hebben op (een of meerdere) S&O-verklaringen die betrekking hebben op tijdvakken in het kalenderjaar 2016 of later (onderdeel b). Met deze voorwaarde is geborgd dat een beroep op de hardheidsclausule alleen openstaat voor die gevallen waarin het niet omzetten leidt tot een onbillijkheid van overwegende aard, door het grote financiële belang dat gemoeid is met de S&O-verklaring sinds de samenvoeging van de RDA met de WVA.

Omdat alleen een gehele S&O-verklaring, met alle daarbij behorende rechten en plichten, overgedragen kan worden, moeten alle rechten en plichten of in ieder geval alle speur- en ontwikkelingswerkzaamheden van de overdragende S&O-inhoudingsplichtige over zijn gegaan op de overnemende S&O-inhoudingsplichtige. Dit kan in vier specifieke situaties het geval zijn. Daarop ziet onderdeel c. Ten eerste valt te denken aan een activa/passiva constructie, waarbij alle activa en passiva van de overdragende S&O-inhoudingsplichtige over moeten gaan op de overnemende S&O-inhoudingsplichtige. Ook is het mogelijk dat er sprake is van een overgang onder algemene titel, zoals een fusie als bedoeld in artikel 309 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek of splitsing als bedoeld in artikel 334a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Ook voor de splitsing geldt dat alle speur- en ontwikkelingswerkzaamheden gezamenlijk moeten overgaan in de overnemende S&O-inhoudingsplichtige. Dit houdt in dat alle S&O-medewerkers en, indien van toepassing, ook de kosten en uitgaven moeten overgaan naar de overnemende S&O-inhoudingsplichtige. Met de term verbonden uit de onderdelen 2 en 3 wordt verwezen naar een met de overdragende S&O-inhoudingsplichtige verbonden vennootschap in de zin van artikel 10a, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. De voorwaarde dat er sprake moet zijn van verbondenheid tussen de overdragende en overnemende S&O-inhoudingsplichtige is opgenomen om oneigenlijk gebruik te voorkomen. Ten slotte is een voorziening getroffen voor de S&O-inhoudingsplichtige waarvan de onderneming met toepassing van artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt omgezet in de vorm van een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap.

Tevens mag de overnemende S&O-inhoudingsplichtige geen S&O-verklaringen hebben ontvangen voor de periode waarop de omzetting ziet (onderdeel d). Dit heeft te maken met het feit dat op grond van artikel 22, eerste lid, WVA een kalendermaand waarop een aanvraag tot afgifte van een S&O-verklaring betrekking heeft niet meer kan worden betrokken in een latere aanvraag.

De overnemende S&O-inhoudingsplichtige moet uiteraard het speur- en ontwikkelingswerk hebben verricht waarvoor de S&O-verklaring is afgegeven en, indien van toepassing, ook de kosten en uitgaven hebben gerealiseerd ten behoeve van dat speur- en ontwikkelingswerk. Dit moet de overnemende S&O-inhoudingsplichtige op verzoek ook kunnen aantonen (onderdeel e), bijvoorbeeld door de bijgehouden administratie.

Artikel 4

In dit artikel is vastgelegd welke gegevens bij een omzettingsverzoek moeten worden aangeleverd. Zo moet het verzoek gemotiveerd zijn en in ieder geval vergezeld gaan van een uitgebreide omschrijving van de organisatorische wijzigingen, bedoeld in artikel 3. Omdat de overnemende S&O-

inhoudingsplichtige aannemelijk moet maken dat de organisatorische wijziging daadwerkelijk plaats heeft gevonden, dient hij tevens bewijsstukken hiervan mee te sturen. Welke bewijsstukken dat zijn, kan van geval tot geval verschillen. Indien er sprake is van een fusie of een splitsing als bedoeld in artikel 3, onderdeel c, onder 1, dan dient de fusie- of splitsingsakte verstrekt te worden. In geval van artikel 3, onderdeel c, onder 2 en 3, zal aangetoond moeten worden dat alle rechten en plichten dan wel alle speur- en ontwikkelingswerkzaamheden zijn overgegaan op een met de overdragende S&O-inhoudingsplichtige verbonden overnemende S&O-inhoudingsplichtige. De overdracht van speur- en ontwikkelingswerkzaamheden kan bijvoorbeeld aangetoond worden aan de hand van de verzamelloonstaat van de overdragende en de overnemende S&O-inhoudingsplichtige en de uren- en projectadministratie. De verbondenheid kan bijvoorbeeld aangetoond worden door een afschrift uit het aandelenregister van zowel de overdragende als overnemende S&O-inhoudingsplichtige te verstrekken. Een bewijs van omzetting op grond van artikel 3.65 Wet op de inkomstenbelasting 2001 kan worden gegeven door een door de inspecteur afgegeven beschikking als bedoeld in artikel 3.65, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Tot slot dient de overnemende S&O-inhoudingsplichtige, in geval de overdragende S&O-inhoudingsplichtige nog bestaat, bij het omzettingsverzoek een schriftelijk bewijs te overleggen dat de overdragende S&O-inhoudingsplichtige instemt met het omzettingsverzoek (onderdeel b).

Indien nodig kan de minister om aanvullende gegevens of bescheiden vragen (tweede lid).

Artikel 5

Nadat het omzettingsverzoek ontvangen is, beslist de minister binnen acht weken of het omzettingsverzoek gehonoreerd wordt (eerste lid). De beslistermijn kan eenmalig worden verdaagd (tweede lid).Tegen een besluit om een beroep op de hardheidsclausule al dan niet goed te keuren, kan geen bezwaar en beroep worden ingesteld (derde lid). Dit volgt uit artikel 8:5, eerste lid, Algemene wet bestuursrecht (Awb). In dit artikel is neergelegd dat geen bezwaar en beroep kan worden ingesteld tegen een besluit als bedoeld in artikel 1 van de bij de Awb behorende Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak. Hierin is ook artikel 30, tweede lid, van de WVA opgenomen. Een gang naar de burgerlijke rechter tegen de weigering om een omzettingsverzoek te honoreren is wel mogelijk.

Artikel 6

Indien een omzettingsverzoek wordt goedgekeurd, wordt de aanvraag voor de S&O-verklaring geacht namens de overnemende S&O-inhoudingsplichtige te zijn gedaan. Daarom wordt getoetst op welk bedrag de overnemende S&O-inhoudingsplichtige recht zou hebben gehad, gelet op de artikelen 23, derde, vierde, vijfde en zevende lid, wanneer de overnemende S&O-inhoudingsplichtige de aanvraag had ingediend. Indien nodig wordt de S&O-verklaring hierop aangepast.

Alle rechten en plichten met betrekking tot de (eventueel aangepaste) overgedragen S&O-verklaring zijn van toepassing op de overnemende S&O-inhoudingsplichtige. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de verplichtingen uit artikel 24 WVA.

Artikel 7

Deze beleidsregels treden in werking met ingang van 1 januari 2017. Hiermee wordt afgeweken van het kabinetsbeleid inzake vaste verandermomenten, zoals opgenomen in aanwijzing 174 van de Aanwijzingen van de regelgeving. Dit is gerechtvaardigd omdat de doelgroep gebaat is bij een zo spoedig mogelijke inwerkingtreding.

De Minister van Economische Zaken,
H.G.J. Kamp